

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 1S/58/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200544
Dátum vydania rozhodnutia: 12. 05. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marian Hoffmann, PhD.
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8020200544.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariana Hoffmanna PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a doc. JUDr. Petra Molitorisa, PhD. v právnej veci žalobcu HYDINA SK, s.r.o., Slavkovská cesta 54/1468, 06001 Kežmarok, IČO: 46 645 454, zastúpeného KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Dunajská 2317/32, Bratislava - mestská časť Staré Mesto proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101120321/2020 z 3. júla 2020, na základe všeobecnej správnej žaloby takto

rozhodol:

I. Z r u š u j e rozhodnutie žalovaného č. 101120321/2020 zo dňa 3. júla 2020 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 100745530/2020 zo dňa 3. apríla 2020 a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. P r i z n á v a žalobcovi právo na úplnú náhradu trov konania voči žalovanému.

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Z administratívneho spisu správcu dane správny súd zistil, že Daňový úrad Prešov vydal rozhodnutie č.100745530/2020 zo dňa 3.4.2020, ktorým zriadil podľa § 81 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len Daňový poriadok) záložné právo na zabezpečenie daňového nedoplatku v celkovej výške 159.734,35 Eur. Záložné právo správcu dane zriadil na nehnuteľnom majetku vo vlastníctve žalobcu a to konkrétne na stavbe, poľnohospodárskej budove, súpisné číslo 904, umiestnenej na parcele č.XXXX/X, XXXX/XX a na stavbe, poľnohospodárskej budove bez súpisného čísla, postavenej na pozemku s parcelným číslom XXXX/XX, obe stavby sú zapísané na LV č. XXXX, okres O. nad G., obec J., kat. územie J., v podiele 1/1. Predmetným rozhodnutím správcu dane zabezpečil vyššie uvedený daňový nedoplatok, ktorý vznikol na základe právoplatných a vykonateľných rozhodnutí č. 102379037/2019 zo dňa 16.10.2019, č.102256355/2019 zo dňa 30.9.2019, č.102240102/2019 zo dňa 25.09.2019, č. 102440714/2019 zo dňa 25.10.2019, č.102440698/2019 zo dňa 25.10.2019, č.102430261/2019 zo dňa 23.10.2019, č.100167907/2020 zo dňa 15.1.2020.

2. Voči predmetnému rozhodnutiu podal odvolanie žalobca, v ktorom namietal, že nemá objektívnu možnosť realizovať predmetné povinnosti, nakoľko správcu dane pristúpil k blokácii účtov daňového subjektu v exekučnom konaní na vymoženie vyrubenej dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014. Uvedeným postupom správcu dane došlo k platobnej neschopnosti žalobcu a nemožnosti zaplatiť splatnú daň za zdaňovacie obdobie august 2019, preto mal žalobca za to, že správcu dane

by mal zvoliť zdržanlivý postup. Žalobca namietal, že ním napadnuté rozhodnutie vo výrokovej časti neobsahuje označenie splatných rozhodnutí. Taktiež poukázal na to, že za zdaňovacie obdobie, za ktoré nedoplatok vznikol prebiehajú súdne konanie, a preto zriadenie záložného práva považoval za predčasné. Namietal, že správca dane sa nezaoberal primeranosťou použitého procesného prostriedku vo vzťahu k právu na užívanie majetku. Uviedol, že správca dane zriadil záložné právo k nehnuteľnostiam vo vlastníctve daňového subjektu bez akéhokoľvek odôvodnenia vo vzťahu k rozsahu a hodnote majetku, ktorým boli splatné pohľadávky zabezpečené. Zo znaleckého posudku R.. V. Z., Csc. č.7/2017 z 23.1.2017 je zrejmé, že všeobecná hodnota nehnuteľností predstavuje 1 221 988,74 Eur a technická hodnota týchto nehnuteľností predstavuje sumu 2 284 091,10 Eur, preto mal za to, že zriadenie záložného práva na nehnuteľnosti vo vlastníctve žalobcu, je v rozpore s ustanovením § 81 ods. 6 Daňového poriadku, keďže hodnota týchto nehnuteľností niekoľko násobne prevyšuje daňový nedoplatok. Namietal, že z rozhodnutia nie je zrejmé, prečo správca dane daňový nedoplatok vzhľadom na jeho výšku nezabezpečil záložným právom k nehnuteľnostiam žalobcu nachádzajúcim sa v Rožňave a Starej Ľubovni, čím by bola zabezpečená primeranosť použitého inštitútu.

II.

Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

3. Finančné riaditeľstvo ako odvolací orgán rozhodnutím č.101120321/2020 zo dňa 03.7.2020 potvrdilo napadnuté rozhodnutie správcu dane. S námietkami žalobcu sa vysporiadal tak, že správca dane evidoval u žalobcu ako daňového dlžníka daňový nedoplatok vo výške 159 734,35 Eur, ktorý vznikol na základe právoplatných rozhodnutí, ktorými boli uložené sankcie ako pokuty, úroky z omeškania ale zároveň aj rozhodnutia, ktorými bol vyrubený rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie november 2020. Poukazujúc na skutočnosť, že žalobca neuhradil peňažné plnenia v lehote splatnosti, správca dane zriadil záložné právo na majetok daňového dlžníka zapísaný na LV č. XXXX. Žalovaný poukázal na fakultatívny charakter inštitútu zabezpečovacieho práva, a teda na možnosť správcu dane zväziť, či predmetným právom zaťaží majetok daňového subjektu za účelom zabezpečenia úhrady daňových nedoplatkov. Taktiež potvrdil pravdivosť tvrdení daňového subjektu, že je voči nemu vedené daňové exekučné konanie podľa § 108 Daňového poriadku, avšak zároveň konštatoval, že uvedené mu zrejme nebráni v plnení bežných daňových povinností, nakoľko mu je zrejmé, že tieto uhrádza aj keď s niekoľko dňovým omeškaním. Žalovaný konštatoval, že práve napadnutým rozhodnutím správcu dane prihliadol na skutočnosť, že blokácie finančných prostriedkov na účte daňového dlžníka sú neefektívne, a preto zvolil formu zabezpečenia daňového nedoplatku formou zriadenia záložného práva.

4. Čo sa týka námietky nedostatočného označenia rozhodnutí, ktorých úhradu zriadené záložné právo zabezpečuje, žalovaný uviedol, že ustanovenie § 81 ods.2 Daňového poriadku upravuje obsahové náležitosti rozhodnutia o zriadení záložného práva, pričom tieto náležitosti žalobcom napadnuté prvostupňové rozhodnutie obsahovalo. V tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že rozhodnutie obsahovalo výšku dlžnej sumy ako aj druh dane a označenie splatnosti zdaňovacieho obdobia, za ktoré daňový nedoplatok vznikol, preto predmetnú námietku žalobcu žalovaný vyhodnotil ako nedôvodnú.

5. K námietke prebiehajúcich súdnych konaní vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu, za ktoré mal vzniknúť daňový nedoplatok, žalovaný uviedol, že súdne konanie prebiehalo pred Krajským súdom v Prešove pod sp. zn. 5S/21/2020, v ktorom sa preskúmavala zákonnosť rozhodnutia č. 102379037/2019 zo dňa 16.10.2019, v konaní pod sp. zn. 1S/20/2020, v ktorom sa preskúmavalo rozhodnutie č. 102440714/2019 zo dňa 25.10.2019 a v konaní pod sp.zn. 1S/21/2020, v ktorom sa preskúmavalo rozhodnutie č. 102440698/2019 zo dňa 25.10.2019, pričom v konaní vedenom na Krajskom súde v Prešove pod sp.zn. 5S/21/2020 bol uznesením zo dňa 27.5.2020 zamietnutý návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe. V konaniach vedených pod sp.zn. 1S/21/2020 a 1S/20/2020 bol síce priznaný odkladný účinok správnym žalobám ale v oboch prípadoch, k priznaniu odkladného účinku došlo až po tom, čo záložné právo vzniklo. Poukazujúc na ustanovenie §81 ods.1 Daňového poriadku, žalovaný konštatoval, že záložné právo vzniká vykonateľnosťou rozhodnutia o zriadení záložného práva a keďže voči rozhodnutiu o zriadení záložného práva odvolanie nemá odkladný účinok, je rozhodnutie vykonateľné už doručením rozhodnutia o zriadení záložného práva, teda dňom 16.4.2020. Vzhľadom na uvedené považoval námietku za nedôvodnú a súčasne vyslovil, že prebiehajúce súdne konanie nie je prekážkou pre zriadenie záložného práva.

6. Vo vzťahu k neprimeranosti hodnoty predmetu záložného práva k výške daňového nedoplatku žalovaný uviedol, že ustanovenie §81 ods.6 Daňového poriadku síce správcovi dane ukladá povinnosť dbať o to, aby hodnota predmetu záložného práva bola primeraná sume nedaňového nedoplatku, avšak uvedené ustanovenie oprávňuje taktiež zriadiť záložné právo aj na majetok, ktorého hodnota je vyššia ako je suma daňového nedoplatku. Žalovaný taktiež uviedol, že z napadnutého rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu je zrejmé, že správca dane zisťoval majetkové pomery daňového dlžníka, pričom vzal do úvahy aj znalecký posudok č. 7/2017, vypracovaný R. Z., CSc., avšak z dôvodu, že na nehnuteľnostiach žalobcu v Novej Ľubovni už bolo zriadené záložné právo žalobcu na zabezpečenie iného daňového nedoplatku vo výške 122 113,18 Eur na základe rozhodnutia č. 10051919/2018 zo dňa 8.3.2018 a jej zostatková hodnota podľa odpisu karty majetku ku dňu 11.2.2020 predstavovala len sumu 35 863,42 Eur a taktiež aj na nehnuteľnosti v katastrálnom území Rožňava bolo zriadené záložné právo Poľnohospodárskej platobnej agentúry Bratislava ako aj záložné právo správcu dane na zabezpečenie daňového nedoplatku vo výške 122 113,18 Eur podľa rozhodnutia č.10051917/2018 zo dňa 8.3.2018 a nedoplatku vo výške 63 279,19 Eur na základe rozhodnutia č. 100472308/2020 zo dňa 19.2.2020, došlo k ovplyvneniu hodnoty týchto založených nehnuteľností, a preto zriadenie ďalšieho záložného práva na predmetných nehnuteľnostiach by bolo neefektívne. Poukazujúc na uvedené skutočnosti, ktoré konštatoval už aj správca dane v napadnutom rozhodnutí, mal žalovaný za to, že zriadenie záložného práva na nehnuteľnostiach na LV č. XXXX v kat. území J. je primerané potrebe zabezpečenia pohľadávok správcu dane na neuhradených daňových nedoplatkoch, vyššie špecifikovaných. Mal za to, že týmto konaním správcu dane nedošlo k porušeniu zásady primeranosti.

7. K námietke žalobcu, že zriadením záložného práva došlo k znemožneniu jeho podnikateľskej činnosti žalovaný uviedol, že zriadením záložného práva nedochádza k zmene vlastníctva k založenej veci a daňový dlžník môže naďalej užívať predmetnú nehnuteľnosť na podnikateľskú činnosť. Práve poukazujúc na uvedené nedošlo k zriadeniu záložného práva na hnutelných veciach, nakoľko v týchto prípadoch by došlo k reálnemu odňatiu veci z dispozície daňového dlžníka, čo by malo vplyv na podnikateľskú činnosť daňového dlžníka.

8. Čo sa týka odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, tak žalovaný má za to, že predmetné rozhodnutie správcu dane obsahuje všetky náležitosti uvedené v ustanovení § 63 ods. 5 Daňového poriadku, teda obsahovalo uvedenie skutočností, ktoré boli podkladom rozhodnutia, taktiež obsahovalo úvahy, ktorými sa správca dane riadil ako aj uvedenie právnych predpisov, podľa ktorých bolo vo veci rozhodnuté.

9. Záverom žalovaný vyslovil, že správca dane v posudzovanej veci postupoval pri zisťovaní majetku daňového dlžníka v súčinnosti s ním, zriadenie záložného práva riadnym spôsobom odôvodnil a dbal pri tom na to, aby hodnota predmetu záložného práva bola primeraná sume daňového nedoplatku. Taktiež vyslovil, že v predmetnom prípade boli splnené zákonné podmienky na zriadenie záložného práva a to existencia daňového nedoplatku, existencia spôsobilého predmetu záložného práva a zároveň bolo správcom dane vydané rozhodnutie.

III.

Argumenty žalobcu v podanej žalobe

10. Voči rozhodnutiu žalovaného č.101120321/2020 zo dňa 03.07.2020 podal žalobca v zákonom stanovenej lehote správnu žalobu, v ktorej namietal nezákonnosť zriadenia záložného práva a nepreskúmateľnosť zriadenia záložného práva.

11. Čo sa týka nezákonnosti zriadenia záložného práva poukázal na predimenzovanie zabezpečenej pohľadávky, keďže má za to, že existuje zjavný nepomer medzi hodnotou nehnuteľnosti zaťažených záložným právom a predmetom daňového konania. Uviedol, že samotné exekučné záložné právo na nehnuteľný majetok za situácie, keď sa vymáhaná pohľadávka uspokojuje aj prikázaním pohľadávky z účtu ako aj blokovaním peňažných prostriedkov na účte v banke, predstavuje mimoriadne závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánov daňovej správ, ktorý je vo svojej podstate nezákonným zásahom. Žalobca namieta, že správca dane je pri rozhodovaní o spôsobe daňovej exekúcie povinný prihliadať na doterajšiu platobnú disciplínu daňového subjektu, ktorý sa podľa jeho tvrdenia nikdy nevyhýbal plateniu daňových povinností. Taktiež uviedol,

že nie je problémovým daňovým subjektom a svoje povinnosti si vždy plní načas, dobrovoľne a bez potreby daňového exekučného konania. Žalobca vyslovil, že žalovaný neodôvodnil tak mimoriadne závažný zásah do práv žalobcu a taktiež uviedol, že nemôže nastať ani obava správcu, že žalobca by svoje povinnosti nesplnil. V tejto súvislosti poukázal na správu nezávislého audítora k individuálnej účtovnej závierke za rok 2016 a 2015, z ktorých podľa názoru žalobcu vyplýva, že ak bola daňovému subjektu právoplatne vyrubená daň, tento daň riadne zaplatil a splnil tak povinnosti, ktoré mu z právnych predpisov vyplývajú. Poukazujúc na riadnu platobnú disciplínu mal žalobca za to, že v danom prípade je eliminovaná obava, že splatná daň nebude uhradená, v dôsledku čoho nie sú dané predpoklady na zriadenie záložného práva. Poukázal na svoju platobnú disciplínu vo vzťahu k výsledkom vyrubovacieho konania na DPH za zdaňovacie obdobia júl/2013, apríl, máj, november a december/2013, október 2014 a august 2014. Uviedol, že v období rokov 2014–2020 uhradil sumu 1 024 994,40 Eur za splatné dane, ktoré boli priznané a vyrubené na základe právoplatných a vykonateľných rozhodnutí, z čoho je zrejmé, že žalobca sa nevyhýba plneniu svojich zákonných povinností. Žalobca namieta, že správca dane ani žalovaný nezohľadnili jeho platobnú disciplínu a ani rezervy, vytvárané žalobcom z dôvodu opatrnosti na úhradu splatných daní, v dôsledku čoho je zásah do jeho práv v podobe daňového exekučného konania formou zriadeného záložného práva nezákonným. Nezákonnosť vidí aj v duplicitnom zabezpečení pohľadávky a to blokovaním bankových účtov za súčasného zriadenia záložného práva.

12. Žalobca taktiež namieta aj porušenie zásady proporcionality medzi daňovým záväzkom a hodnotou záložného práva, nakoľko správca dane zriadil záložné práva na zabezpečenie pohľadávky vo výške 159 734,35 Eur k majetku, ktorý má hodnotu vo výške 1 264 576,20 Eur. V tejto súvislosti žalobca poukázal taktiež na skutočnosť, že daňový nedoplatok vznikol aj v dôsledku neuhradenia vyrubenej DPH za zdaňovacie obdobie december 2013 vo výške 17 469,90 Eur na základe rozhodnutia, ktoré je preskúmané v konaní vedenom pred Krajským súdom v Prešove pod sp.zn. 1S/20/2020 a kde bol správnej žalobe priznaný odkladný účinok. Taktiež daňový nedoplatok, zabezpečený predmetným záložným právom, vznikol na základe rozhodnutia, ktorým bola žalobcovi vyrubená DPH za zdaňovacie obdobie november 2013 vo výške 18 377, 20 Eur a ktoré je preskúmané správnym súdom v konaní pod sp.zn. 1S/21/2020, kde bol taktiež správnej žalobe priznaný odkladný účinok. Obdobne je tomu aj v prípade pohľadávky vo výške 88 240,35 Eur, vyrubenej rozhodnutím správcu dane za zdaňovacie obdobie november 2016, kde rozhodnutie je preskúmané správnym súdom pod sp.zn. 1S/22/2020 a kde bol správnej žalobe priznaný odkladný účinok. Z uvedeného je zrejmé, že predmetom zabezpečovanej pohľadávky je aktuálne suma 35 646,90 Eur, pričom všeobecná hodnota nehnuteľnosti, na ktorej bolo zriadené záložné právo je v sume 1 221 988,74 Eur a technická hodnota sa pohybuje vo výške 2 284 091,10 Eur. Z uvedeného má žalobca za to, že správca dane zriadil záložné právo k majetku, ktorého hodnota je minimálne 30-násobne vyššia ako hodnota zabezpečovanej pohľadávky. Žalobca má za to, že správca dane nijakým spôsobom neodôvodnil porušenie zákonnej povinnosti žalobcom ale svojvoľne realizoval oprávnenia, ktoré mu Daňový poriadok priznáva. Vyslovil, že nie je možné, aby žalobca v prípade výkonu záložného práva prišiel o vlastnícke právo k nehnuteľnosti z dôvodu uspokojenia pohľadávky, ktorá je nepomerne nižšia ako je hodnota nehnuteľností. Uviedol, že za situácie, kedy žalobca disponuje majetkom v hodnote, ktorá je približne v rovnakej výške ako je zabezpečovaná pohľadávka, tak výkon záložného práva na chovnú halu nepredstavuje preventívnu a uhradzovaciú funkciu záložného práva ale sankčnú a represívnu funkciu, ktorú nezákonne založil správca dane. Žalobca namieta, že ho správca dane nevyzval na predloženie súpisu jeho majetku podľa § 27 Daňového poriadku, čím by došlo k naplneniu podmienky v §81 ods. 6, druhej vety Daňového poriadku. Žalobca má za to, že správca dane má dostatočné autoritatívne možnosti ako od daňového dlžníka vymôcť pravdivý a úplný súpis, resp. zoznam disponibilného majetku daňového subjektu, pričom v prejednávanej príhode správca dane takto nepostupoval, čím porušil ustanovenie § 81 ods. 6 Daňového poriadku. Žalobca vyslovil, že keďže sa jedná o záložné právo zriadené na základe rozhodnutia daňového úradu, je pri rozhodovaní potrebné prihliadnuť aj na záujem o práva vlastníka a záložné právo určiť len v rozsahu primeranom daňovému nedoplatku podnikateľa. Rozhodnutie správcu dane a žalovaného žalobca vyhodnotil ako účelové a bez odôvodnenia nevyhnutnosti tak závažného zásahu do vlastníckeho práva.

13. Následne žalobca namieta nepreskúmateľnosť zriadenia záložného práva, keďže rozhodnutie vo výrokovej časti neobsahuje číselné označenie ako aj deň, kedy boli vydané rozhodnutia, z ktorých vyplývajúce pohľadávky sú zabezpečené záložným právom. Taktiež namieta nedostatok odôvodnenia, nakoľko správca dane v rozhodnutí o zriadení záložného práva sa obmedzil len na jedno vetné konštatovanie, že záložné právo sa zriaďuje z dôvodu zabezpečenia nezaplatených daňových povinností

daňového dlžníka, avšak úplne v rozhodnutí absentuje zodpovedanie otázok, prečo správca prikročil k zriadeniu záložného práva a nie k blokácii bankového účtu, prečo si z hľadiska hodnoty nehnuteľnosti vybral práve uvedenú nehnuteľnosť a nie iné nehnuteľnosti daňového subjektu, akú správu úvahu správca dane aplikoval a použil. Opätovne poukázal na to, že podľa jeho názoru je aktuálna pohľadávka správcu dane vo výške 35 646,90 Eur, pričom táto je zabezpečená záložným právom na majetku s hodnotou 1 221 988,74 Eur, ktorého technická hodnota je 2 284 091,10 Eur, teda správca dane postihol majetok žalobcu pre zabezpečenie pohľadávky, ktorá zodpovedá 2,5% zabezpečovanej nehnuteľnosti. V uvedenom videl mimoriadne vážny a významný nepomer medzi hodnotami pohľadávky a zálohom. Keďže rozhodnutiu podľa názoru žalobcu chýba riadne odôvodnenie, má za to, že rozhodnutie správcu dane je poznačené vadou nepreskúmateľnosti a z toho dôvodu aj nezákonnosti. Namietal, že správca dane ani žalovaný neskúmali a neuviedli svoju úvahu o primeranosti použitého procesného prostriedku vo vzťahu k právu na užívanie majetku. Postup správcu dane, spočívajúci v začatí daňového exekučného konania a zriadenia záložného práva za predmetné zdaňovacie obdobie, žalobca vyhodnotil ako postup zameraný proti nemu, ktorého cieľom je bezdôvodne preukázať silu kompetencii správcu dane ako prejav arogancie verejnej moci s možným následkom likvidácie daňového subjektu ako podnikateľského subjektu.

14. Žalobca v odôvodnení svojich žalobných bodov poukázal na charakter daňového záložného práva, pričom uviedol, že toto je vydané bez súhlasu záložcu po tom, ako sú splnené právnymi predpismi stanovené podmienky a má obdobný charakter ako exekučné záložné právo, pričom v oboch prípadoch dochádza k významnému zásahu do vlastníckeho práva záložcu bez jeho súhlasu, prostredníctvom donútenia zo strany subjektu disponujúceho autoritou poskytnutou verejnoprávnymi predpismi, čo v prípade zriadenia zmluvného záložného práva nemôže nastať, preto rozhodnutie o zriadení záložného práva si vyžaduje dôkladné odôvodnenie ako aj spoľahlivé zistenie skutočného stavu veci. Žalobca namietal, že správca dane ani žalovaný neodôvodnili, prečo nezriadili záložné právo na inom majetku žalobcu a to napr. na nehnuteľnosti v Rožňave alebo v Starej Ľubovni, keďže práve tieto sa hodnotou približujú zabezpečovanej pohľadávke, a teda predstavujú vhodné zálohy spôsobilé na zriadenie záložného práva. Taktiež podľa názoru žalobcu v rozhodnutí absentuje odôvodnenie, prečo správca dane svoje pohľadávky nezabezpečil inými aktívami žalobcu, akými sú hnuťelné veci, pohľadávky žalobcu z obchodného styku alebo cenné papiere, čím by došlo k menšiemu zásahu do práv žalobcu. Má za to, že správca dane pristúpil k najintenzívnejšiemu zásahu do práv a majetkových hodnôt žalobcu, a to zriadením záložného práva k nehnuteľnosti, dokonca za súčasného prikázania pohľadávky z účtu, vedeného u poskytovateľa platobných služieb.

15. Vzhľadom na uvedené má žalobca za to, že správca dane ako aj žalovaný neobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutkový stav veci, vydané rozhodnutie obsahovalo rozpory v podstatných otázkach, správne orgány prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy a procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom, čím súd dané dôvody na zrušenie rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane podľa §191 ods.1 písm. c), d), e), f) a g) Správneho súdneho poriadku a vrátenie veci správcovi dane na ďalšie konanie

IV.

Vyjadrenie žalovaného k podanej žalobe

16. Žalovaný sa k správnej žalobe vyjadril podaním zo dňa 13.11.2020, v ktorom uviedol, že správca dane evidoval ku dňu vydania rozhodnutia o zriadení záložného práva, t.j. ku dňu 03.04.2020, u daňového dlžníka HYDINA SK s.r.o. daňový nedoplatok v celkovej výške 159 734,35 eur, ktorý vznikol na základe právoplatných a vykonateľných rozhodnutí č. 102379037/2019 zo dňa 16.10.2019, č.102256355/2019 zo dňa 30.09.2019, č.102240102/2019 zo dňa 25.09.2019, č. 102440714/2019 zo dňa 25.10.2019, č.102440698/2019 zo dňa 25.10.2019, č.102430261/2019 zo dňa 23.10.2019, č.100167907/2020 zo dňa 15.01.2020, ktorými boli uložené peňažné plnenia. Keďže predmetné pohľadávky boli po termíne splatnosti správca dane postupom podľa § 81 ods. 1 Daňového poriadku zriadil záložné právo rozhodnutím č. 100745530/2020 zo dňa 3.4.2020 na nehnuteľnosti vedenej na Okresnom úrade Vranov nad Topľou, katastrálny odbor, obec Čaklov, katastrálne územie Čaklov, zapísané na LV č.XXXX, súpisné číslo 904, na parcele č. 1416/2, 1424/36, druh stavby 2, poľnohospodárska budova, ktorej daňový dlžník je výlučným vlastníkom v podiele 1/1.

17. K žalobnej námietke, že v prípade žalobcu nemôže nastať obava správcu dane, týkajúca sa nezaplatenia daňového záväzku, žalovaný uviedol, že práve v prípade žalobcu správca dane eviduje viaceré daňové nedoplatky, ktoré vznikli z dôvodu neuhradenia daňových povinností v lehote splatnosti, preto úhradu týchto nedoplatkov zabezpečil zriadením záložných práv alebo ich taktiež vymáha v daňovom exekučnom konaní. Poukázal na to, že práve niektoré daňové povinnosti žalobca v minulosti uhradil na základe toho, že mal daňové nedoplatky zabezpečené záložným právom správcu dane.

18. K povinnosti prihliadať na proporcionalitu medzi daňovým záväzkom a hodnotou záložného práva, žalovaný uviedol, že s touto námietkou sa vysporiadal v žalobou napadnutom rozhodnutí, pričom poukazuje na ustanovenie § 81 ods. 6 Daňového poriadku, v zmysle ktorého je správca dane oprávnený zriadiť záložné právo aj na majetok daňového dlžníka, ktorého hodnota je vyššia ako výška daňového nedoplatku a to v prípadoch, keď v čase vydania rozhodnutia daňový dlžník nevlastní majetok, ktorého hodnota by bola primeraná výške daňového nedoplatku. Konštatoval, že princíp primeranosti nemožno vykladať v tom zmysle, že záložné právo je možné zriadiť iba na majetku, ktorého hodnota čo najpresnejšie zodpovedá výške daňového nedoplatku. V opačnom prípade by bolo použitie predmetného ustanovenia takmer nepoužiteľné. Aj napriek tomu, že ustanovenie § 81 ods. 6 Daňového poriadku má chrániť daňové subjekty pred excesmi pri zriaďovaní záložného práva, nemožno podľa názoru žalovaného od správcu dane vyžadovať plnenie povinnosti, ktoré predmetné ustanovenie neobsahuje.

19. Žalovaný taktiež poukázal na to, že znalecký posudok č. 7/2017 zo dňa 23.1.2017, ktorý stanovuje všeobecnú hodnotu nehnuteľností vo vlastníctve žalobcu v obci Čaklov síce nemá obmedzenú platnosť, avšak je nevyhnutné konštatovať, že tento posudok je platný pre dátum, v ktorom bol vyhotovený a nemôže slúžiť na preukazovanie hodnoty nehnuteľností na neurčito, keďže na stanovenie hodnoty majetku vplýva viacero faktorov, preto hodnota nehnuteľností stanovená v roku 2017 už nemusí byť aktuálna v roku 2020. Taktiež poukázal na skutočnosť, že na predmetných nehnuteľnostiach viazne záložné právo správcu dane na základe skôr vydaného rozhodnutia č. 101328068/2018 zo dňa 11.7.2018 na zabezpečenie daňového nedoplatku vo výške 118 695,50 Eur, čo taktiež ovplyvňuje hodnotu založenej nehnuteľností.

20. Vo vzťahu k rozhodnutiam, ktorými bola žalobcovi vyrubená daň a ktoré pre svoju splatnosť a ich neuhradenie sa stali daňovým nedoplatkom a s tým súvisiacim podkladom pre vydanie rozhodnutia o zriadení záložného práva žalovaný uviedol, že s týmito sa taktiež vysporiadal v napadnutom rozhodnutí. Vzhľadom na uvedené zotrval na vyslovenom závere, že rozhodnutia Krajského súdu v Prešove v konaniach vedených pod sp.zn. 1S/20/2020 zo dňa 19.5.2020, sp.zn. 1S/21/2020 zo dňa 19.5.2020 a 1S/22/2020 zo dňa 30.6.2020 o priznaní odkladného účinku správnej žalobe boli vydané až po tom, čo bolo záložné právo na nehnuteľnosti vo vlastníctve žalobcu zriadené záložné právo. V tejto súvislosti poukázal na ustanovenie §63 ods.10 Daňového poriadku, v zmysle ktorého je rozhodnutie vykonateľné, ak voči nemu nemožno podať odvolanie alebo ak odvolanie nemá odkladný účinok a ak zároveň uplynula lehota plnenia, pričom v predmetnom prípade odvolanie voči rozhodnutiu o zriadení záložného práva nemá odkladný účinok, a preto jeho vykonateľnosť nastala dňom doručenia rozhodnutia splnomocnenému zástupcovi daňového dlžníka dňa 16.4.2020. Poukazujúc na uvedené, teda najmä na to, že rozhodnutia o priznaní odkladného účinku správnej žaloby nadobudli právoplatnosť až dňa 30.7.2020, t.j. po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia o zriadení záložného práva, boli splnené zákonné podmienky na vydanie napadnutého rozhodnutia. Taktiež žalovaný konštatoval, že priznaním odkladného účinku správnej žalobe sa len pozastavujú účinky žalobou napadnutého rozhodnutia a nemôžu byť vydané naň nadväzujúce rozhodnutia, avšak keďže v danom prípade rozhodnutie o zriadení záložného práva bolo vydané ešte pred priznaním odkladných účinkov správnym žalobám, žalovaný nesúhlasí s názorom žalobcu, že výška daňového nedoplatku zabezpečená záložným právom aj vo vzťahu k primeranosti, má byť znížená o nedoplatky, na ktoré sa následne vzťahuje odkladný účinok.

21. K námietke, že správca dane nezisťoval majetok, ktorým by bolo možné zabezpečiť daňový nedoplatok, žalovaný uviedol, že v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na to, že podľa spisového materiálu správca dane vykonával úkony za účelom zistiť majetok daňového dlžníka (žalobcu), ktorý by bol spôsobilým predmetom záložného práva. Pričom bolo nevyhnutné poukázať na skutočnosť, že zo zistených podkladov vyplýva, že na nehnuteľnostiach zapísaných na LV č. XXXX, katastrálne územie Nová Ľubovňa už má správca dane zriadené záložné právo na zabezpečenie daňového nedoplatku vo výške 122 113,18 Eur rozhodnutím č.10051919/2018 zo dňa 08.03.2018 a zostatková

hodnota tejto nehnuteľnosti podľa odpisu karty majetku daňového dlžníka ku dňu 11.02.2020 bola 35863,42 Eur. Taktiež nehnuteľností, zapísané na LV č. XXX, katastrálne územie Rožňava sú zaťažené záložným právom Poľnohospodárskej platobnej agentúry a zároveň aj záložným právom správcu dane na zabezpečenie daňového nedoplatku vo výške 122 113,18 Eur na základe rozhodnutia č.100519179/2018 zo dňa 08.03.2018 a nedoplatku vo výške 63 279,19 Eur na základe rozhodnutia č.100472308/2020 zo dňa 19.02.2020. Uvedené záložné práva teda ovplyvňujú hodnotu založených nehnuteľností, a preto správca dane v predmetnom prípade pristúpil k zriadeniu záložného práva na nehnuteľnostiach, zapísaných na LV č. XXXX, katastrálne územie Čaklov, keďže na týchto doposiaľ neviazlo záložné právo iných záložných veriteľov, len záložné právo správcu dane na základe skôr vydaného rozhodnutia č. 101328068/2018 zo dňa 11.07.2018 na zabezpečenie daňového nedoplatku vo výške 188 695,50 Eur. Poukazujúc na uvedené závery žalovaný konštatoval, že je nedôvodná aj námietka žalobcu, že správca dane neskúmal a nezvažoval mieru zásahu do práv daňového subjektu. Práve naopak správca dane zvolil práve takú formu zásahu, ktorá žalobcu obmedzuje v minimálnej miere, keďže žalobca môže aj naďalej predmet zálohu užívať a využívať ho na naplňovanie svojho predmetu činnosti.

22. Čo sa týka nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia, žalovaný poukázal na ustanovenie § 81 ods. 2 Daňového poriadku, ktoré určuje, že rozhodnutie o zriadení záložného práva obsahuje okrem iného aj označenie daňového nedoplatku. Pod označením daňového nedoplatku podľa názoru žalovaného je potrebné rozumieť označenie výšky daňového nedoplatku, druh dane a dátum pôvodnej splatnosti. Vo výroku rozhodnutia správcu dane, ktorým tento zriadil záložné právo, je označený druh dane, na ktorej daňový nedoplatok vznikol, výška daňového nedoplatku, zdaňovacie obdobie, ktorého sa daňový nedoplatok týka, pôvodná splatnosť dane a právny dôvod vzniku daňového nedoplatku, ktorými sú uložené pokuty, vyrubený úrok a daň. Vzhľadom na uvedené dospel žalovaný k záveru, že označenie daňového nedoplatku spĺňa kritériá označenia daňového nedoplatku v zmysle ust. § 81 ods. 2 Daňového poriadku.

23. Čo sa týka absencie riadneho odôvodnenia rozhodnutia, žalovaný má za to, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia obsahuje všetky náležitosti vyžadované ustanovením § 63 ods. 5 Daňového poriadku, keďže obsahuje skutočnosti, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia, zistenia správcu dane ohľadom majetku daňového dlžníka, právne predpisy, podľa ktorých sa rozhodovalo ako aj úvahy o primeranosti hodnoty predmetu záložného práva k výške daňového nedoplatku. Taktiež z rozhodnutí správnych orgán vyplýva, z akých dôvodov nebolo zriadené záložné právo na nehnuteľnostiach v katastrálnom území Rožňava a Nová Ľubovňa, teda kvôli existencii už skôr zriadených záložných práv na týchto nehnuteľnostiach, pre ktoré by ďalšie záložné právo na uvedených nehnuteľnostiach bolo neefektívne a neúčelné. Žalovaný konštatoval, že je povinný prihliadať na to, či na predmete vlastníctva už je zriadené záložné právo, keďže prípadný predaj založenej nehnuteľnosti, či už v dobrovoľnej dražbe alebo súdnym exekútorom alebo aj správcom dane v daňovom exekučnom konaní, ovplyvňuje výsledný výťažok, z ktorého by mohla byť uspokojená pohľadávka správcu dane. Poukazujúc na funkcie záložného práva, je žalovaný povinný brať do úvahy aj tú skutočnosť, že na nehnuteľnostiach, na ktoré správca dane mieni zriadiť záložné právo už viaznu záložné práva iných záložných veriteľov.

24. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že správca dane má možnosť realizovať daňové exekučné konanie viacerými spôsobmi, žalovaný poukázal na ustanovenie § 81 ods.1 Daňového poriadku, v zmysle ktorého zriadenie záložného práva nie je daňovým exekučným konaním. Uvedený inštitút plní predovšetkým zabezpečovaciu funkciu a jeho zriadením ešte nedochádza k daňovému exekučnému konaniu. Vzhľadom na uvedené odmietol aj konštatovanie o účelovom konaní správcu dane. Vyslovil, že správca dane ako aj žalovaný konajú podľa § 3 ods.1 Daňového poriadku a v prípade zistenia daňového nedoplatku postupuje tak, aby chránil fiskálne záujmy štátu. Upozornil na skutočnosť, že je to samotný žalobca, ktorý uložené peňažné plnenia neuhradil v lehote splatnosti, preto nemôže vyčítať správcovi dane plnenie povinnosti, ktoré mu ukladá zákon.

25. Žalovaný taktiež vyslovil, že zo spisového materiálu je zrejmé, že správca dane zisťoval majetkové pomery žalobcu, zisťoval hnutelný a nehnuteľný majetok a na základe zistených skutočností a ich vyhodnotenia rozhodol o zriadení záložného práva na nehnuteľnosti zapísané na LV č. XXXX, katastrálne územie Čaklov. Poukazujúc na vyššie vyslovené závery žalovaného má za to, že správca dane a žalovaný dostatočne zistili skutkový stav a na zistený skutkový stav správne aplikovali právne normy. Taktiež vyslovil, že jeho rozhodnutie neobsahuje žiadne rozpory, ani prekročenie medzí povolenej

správnej úvahy a správne orgány pri vydaní rozhodnutia o zriadení záložného práva postupovali v súlade s Daňovým poriadkom.

V.

Replika žalobcu

26. Žalobca v replike zo dňa 10.12.2020 uviedol, že v čase, kedy žalovaný formuloval svoje stanovisko k žalobe bola daňová exekučná výzva na vymożenie daňového záväzku na DPH 2014/08 vo výške 188.695,50 Eur už zrušená, keďže správca dane rozhodnutím č. 102695375/2019 zo dňa 21.11.2019 odložil výkon daňového exekučného konania 110000418044 do 25.05.2020 a daňové exekučné záložné právo, ktoré zabezpečovalo pohľadávku vo výške 188.695,50 Eur z titulu neuhradeného vyrubeneho rozdielu dane za zdaňovacie obdobie DPH 2014/08 bolo rozhodnutím č. 101338169/2020 zo dňa 20.08.2020 zrušené, teda na LV sa daňové exekučné záložné právo nenachádzalo. Žalobca namietal, že žalovaný na uvedenú skutočnosť neprihliadol a ani ju len neuviedol, pri tom žalobca v plnom rozsahu uhradil všetky svoje záväzky, ktoré boli zabezpečené uvedeným záložným právom. Mal za to, že aj predmetná skutočnosť ilustruje príkladnú platobnú disciplínu žalobcu. Konštatoval, že nakoľko žalobca plní svoj záväzok v splátkach riadne a včas, absolútne tu nie je a ani nebola daná obava z vymożenia daňovej pohľadávky. Na základe uvedeného mal za to, že správca dane, resp. žalovaný sú povinní odôvodniť potrebu zriadenia záložného práva na nehnuteľný majetok žalobcu, inak je rozhodnutie absolútne nepreskúmateľné a je nevyhnutné ho zrušiť.

27. K aktuálnej neplatnosti záverov vyplývajúcich zo znaleckého posudku žalobca uviedol, že nedisponuje novším znaleckým posudkom, avšak s prihliadnutím na medziročný nárast hodnoty nehnuteľností, by aktuálna hodnota nehnuteľností bola rádovo vyššia, čím by bola zreteľnejšia aj disproporcja medzi zabezpečovanou pohľadávkou a hodnotou nehnuteľnosti. Žalobca mal naďalej za to, že správca dane neskúmal a nezvažoval mieru zásahu do práv daňového subjektu a nezvolil takú formu zásahu, ktorá by žalobcu obmedzovala v minimálnej miere. Ak aj správca dane, resp. žalovaný zvažovali mieru zásahu do práv daňového subjektu, tieto orgány vo svojich rozhodnutiach neuviedli, ktoré skutočnosti a ktoré okolnosti boli podkladom pre jeho rozhodnutia a ktoré skutočnosti do značnej miery ovplyvnili ich rozhodovaciu činnosť.

28. Na základe uvedeného zotrval na tom, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane sú z dôvodu nekonkretizovaných tvrdení nepreskúmateľné, a preto ich žalobca navrhuje zrušiť.

VI.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

29. Podľa § 2 ods. 2 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

30. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnou žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

31. Podľa § 180 ods. 1 SSP žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku, ak je žalobcom fyzická osoba alebo právnická osoba. Ak osobitný predpis nepripúšťa riadny opravný prostriedok, žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý vydal rozhodnutie alebo opatrenie.

32. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH), predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

33. Podľa § 81 ods. 1 Daňového poriadku na zabezpečenie daňového nedoplatku môže správca dane rozhodnúť o zriadení záložného práva k predmetu záložného práva vo vlastníctve daňového dlžníka alebo k pohľadávke daňového dlžníka. Záložné právo správcu dane vzniká vykonateľnosťou

rozhodnutia o zriadení záložného práva. Rovnako môže správca dane rozhodnúť o zabezpečení daňového nedoplatku zriadením záložného práva k predmetu záložného práva, ktorý daňový dlžník nadobudne v budúcnosti, a to aj vtedy, ak predmet záložného práva vznikne v budúcnosti alebo jeho vznik závisí od splnenia podmienky. Záložné právo nemožno zriadiť k ortopedickým pomôckam a kompenzačným pomôckam vrátane osobného motorového vozidla ťažko zdravotne postihutej osoby. Záložné právo k pohľadávke je účinné voči poddlžníkovi, ak je poddlžník o tom písomne vyznamenaný. Rozhodnutie o zabezpečení daňového nedoplatku zriadením záložného práva k zálohu daňového dlžníka sa doručí daňovému dlžníkovi a osobe evidujúcej záloh. Ak ide o záložné právo k pohľadávke daňového dlžníka, rozhodnutie o zabezpečení daňového nedoplatku zriadením záložného práva k pohľadávke daňového dlžníka sa doručí daňovému dlžníkovi a poddlžníkovi. Proti rozhodnutiu podľa piatej vety v lehote 15 dní odo dňa jeho doručenia môže daňový dlžník podať odvolanie; rovnako podľa šiestej vety môže daňový dlžník a poddlžník podať odvolanie. Poddlžník môže v odvolaní namietat len neexistenciu alebo zánik pohľadávky, ktorá je predmetom záložného práva; toto tvrdenie je povinný preukázať. Odvolanie nemá odkladný účinok. Rozhodnutie o zabezpečení daňového nedoplatku zriadením záložného práva sa zašle na zápis alebo na registráciu podľa Občianskeho zákonníka.45) Katastru nehnuteľností alebo príslušnému registru správca dane oznámi, kedy rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť. Na účely tohto zákona sa poddlžníkom rozumie dlžník daňového dlžníka.

34. Podľa § 81 ods. 2 Daňového poriadku rozhodnutie podľa odseku 1 musí obsahovať okrem náležitostí podľa § 63 ods. 3 aj rodné číslo, ak je to nevyhnutné podľa osobitných predpisov,46) označenie daňového nedoplatku, predmetu záložného práva a zákaz daňovému dlžníkovi, poddlžníkovi alebo osobe evidujúcej predmet záložného práva nakladať s predmetom záložného práva bez predchádzajúceho súhlasu správcu dane.

35. Podľa § 81 ods. 5 Daňového poriadku správca dane je oprávnený na účely podľa odseku 1 vyzvať daňového dlžníka, aby predložil súpis svojho majetku. Daňový dlžník je povinný tejto výzve v určenej lehote vyhovieť. Správca dane má právo skontrolovať pravdivosť súpisu majetku daňového dlžníka.

36. Podľa § 81 ods. 6 Daňového poriadku správca dane dbá, aby hodnota predmetu záložného práva podľa odseku 1 bola primeraná sume daňového nedoplatku, na zabezpečenie ktorého sa záložné právo zriaďuje. Ak daňový dlžník v čase vydania rozhodnutia o zriadení záložného práva nevlastní predmet záložného práva, ktorého hodnota je primeraná sume daňového nedoplatku, môže správca dane rozhodnúť o zriadení záložného práva aj na predmet vyššej hodnoty.

37. Podľa § 81 ods. 7 Daňového poriadku právne úkony týkajúce sa predmetu záložného práva po vydaní rozhodnutia o zriadení záložného práva môže daňový dlžník vykonať len po predchádzajúcom súhlase správcu dane. To neplatí, ak ide o výkon záložného práva prednostným záložným veriteľom podľa osobitného predpisu v mene a na účet záložného dlžníka alebo v mene záložného veriteľa a na účet daňového dlžníka; túto skutočnosť je prednostný záložný veriteľ povinný vopred oznámiť správcovi dane.

38. Podľa § 81 ods. 8 Daňového poriadku, ak vzniklo na predmete záložného práva viac záložných práv, uspokojí sa záložné právo na zabezpečenie daňovej pohľadávky alebo záložné právo na zabezpečenie daňového nedoplatku podľa poradia zápisu alebo registrácie záložného práva v registri podľa osobitného predpisu.45) Ak sú pohľadávky zabezpečené záložným právom uspokojované v konkurznom konaní alebo v reštrukturalizačnom konaní, na toto uspokojenie sa vzťahuje osobitný predpis.48)

39. Podľa § 82 Daňového poriadku rozhodnutie o zriadení záložného práva môže správca dane z vlastného alebo iného podnetu zmeniť alebo zrušiť, a to aj čiastočne, ak daňový subjekt daňovú pohľadávku alebo daňový dlžník alebo poddlžník, alebo iná osoba podľa § 59 daňový nedoplatok zaplatila celkom alebo sčasti alebo ak zanikol predmet záložného práva alebo došlo k zániku daňovej pohľadávky alebo daňového nedoplatku iným spôsobom alebo ak je iný dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie. Rozhodnutie sa doručí daňovému subjektu a v prípade daňového nedoplatku daňovému dlžníkovi alebo poddlžníkovi, ktorí proti nemu môžu v lehote 15 dní odo dňa doručenia podať odvolanie. Právoplatné rozhodnutie sa doručí registru podľa osobitného predpisu.45)

40. Správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutia, pričom považuje za potrebné najskôr zdôrazniť, že v zmysle ustálenej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky

č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžo/84/2007, sp. zn. 6Sžo/98/2008, sp. zn. 1Sžo 33/2008, sp. zn. 2Sžo/5/2009 či sp. zn. 8Sžo/547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či správne orgány pri riešení konkrétnych otázok, vymedzených žalobou, rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

41. V takto vymedzenom rámci súdneho prieskumu, správny súd preskúmal žalobcom napadnuté rozhodnutia žalovaného č. 101120321/2020 zo dňa 03.7.2020 v spojení s rozhodnutím správcu dane, Daňového úradu Prešov, č. 100745530/2020 zo dňa 03.04.2020, ktorým daňový úrad podľa § 81 ods. 1 Daňového poriadku zriadil záložné právo na zabezpečenie daňového nedoplatku v celkovej výške 159 734,35 Eur na nehnuteľný majetok vo vlastníctve daňového dlžníka, t.j. žalobcu ako aj konanie, ktoré vydaniu týchto rozhodnutí predchádzalo a dospel k záveru, že postup správnych orgánov pred vydaním napadnutých rozhodnutí nebol v súlade s platnou právnou úpravou.

42. Správny súd považuje za potrebné poukázať na charakter inštitútu záložného práva v daňovom konaní. V prvom rade je nevyhnutné poukázať na ustanovenie § 81 ods. 11 Daňového poriadku, ktorý výslovne formuluje subsidiárnu aplikáciu ustanovení Občianskeho zákonníka o záložnom práve, ak Daňový poriadok neustanovuje inak. Vzhľadom na uvedenú formuláciu je možné konštatovať, že záložné právo podľa predpisov súkromného práva a verejného práva je založené na totožných princípoch a plní rovnaké funkcie, akými sú zabezpečovacia a uhradzovacia funkcia. Kým na základe zabezpečovacej funkcie záložného práva dochádza k posilneniu pozície veriteľa tým, že núti dlžníka splniť svoj záväzok nakoľko dlžník má reálnu vedomosť, že v prípade omeškania sa s úhradou zabezpečenej pohľadávky existuje hrozba nastúpenia uhradzovacej funkcie, v dôsledku ktorej sa veriteľ môže uspokojiť zo založeného majetku tým, že záložné právo vykoná, čím dôjde k predaju predmetu zálohu či už na dobrovoľnej dražbe podľa zákona č. 527/2002 Z.z. o dobrovoľných dražbách a o doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 323/1992 Zb. o notároch a notárskej činnosti (Notársky poriadok) v znení neskorších predpisov alebo podľa ustanovení Exekučného poriadku, resp. v tomto prípade podľa Daňového poriadku a úhrade veriteľovej pohľadávky z výťažku z dražby. V súvislosti s uvedeným je nevyhnutné dať dôraz na skutočnosť, že zabezpečenému veriteľovi zriadením záložného práva vzniká v prípade splatnosti zabezpečenej pohľadávky právo na výkon záložného práva, s čím je spojená strata vlastníckeho práva dlžníka k predmetu záložného práva. V súvislosti s osobitosťami upravenými v Daňovom poriadku je nevyhnutné si uvedomiť, že k zriadeniu záložného práva dochádza zväčša už v čase existencie daňového nedoplatku, teda správca dane po zriadení záložného práva sa automaticky môže domáhať výkonu tohto práva, preto Daňový poriadok v ustanovení § 81 ods. 6 upravuje povinnosť správcu dane dbať na to, aby hodnota predmetu záložného práva bola primeraná sume daňového nedoplatku, na zabezpečenie ktorého sa záložné právo zriaďuje, v dôsledku čoho sa zabraňuje zneužitiu tohto inštitútu a k neprimeranému zásahu do práva daňového dlžníka tým, že správca dane by okamžite po zriadení záložného práva pristúpil k výkonu záložného práva a to predajom nehnuteľnosti, ktorej hodnota by neprimerane prevyšovala hodnotu zabezpečenej pohľadávky bez toho, aby správca dane skúmal aj iné efektívnejšie a účelnejšie spôsoby uhradenia daňového nedoplatku ako je tomu v prípade vedenia daňovej exekúcie. Správny súd nepopiera možnosť správcu dane zriadiť záložné právo aj na predmet vyššej hodnoty ale len za predpokladu, že daňový dlžník nevlastní predmet, resp. vec, ktorého hodnota by bola primeraná sume daňového nedoplatku.

43. Z administratívneho spisu však nie je správne súdu zrejmé, že by správca dane zisťoval aj iný majetok daňového subjektu, ako sú jeho nehnuteľnosti, na ktorý by bolo možné zriadiť záložné právo. Uvedený postup predpokladá aj ustanovenie § 81 ods. 5 Daňového poriadku. Síce sa nejedná o obligatórnu povinnosť, ale najmä s poukazom na hodnotu zabezpečenej nehnuteľností vo výške 1 221 988,74 Eur a výšku daňového nedoplatku v hodnote 159 734,35 Eur, bolo nevyhnutné uvedený postup aplikovať, aby bolo jednoznačne preukázané, že daňový dlžník nevlastní inú vec, na ktorej zriadenie záložného práva by bolo v súlade so zásadou primeranosti (napríklad existenciu pohľadávok daňového dlžníka voči tretím subjektom, vlastníctvo cenných papierov, existenciu hnuťelných vecí, spôsobilých na zriadenie záložného práva). Správne súdu sa javí byť nezákonným postup správcu dane, ktorým zriadil záložné právo na nehnuteľnosti vo vlastníctve daňového dlžníka, ktorého hodnota preukázaná znaleckým posudkom je nepomerne, niekoľko násobne vyššia, ako je hodnota daňového nedoplatku. Na uvedenom závere nemení nič skutočnosť, že na predmetnej nehnuteľnosti je už skôr zriadené záložné právo Daňového úradu Prešov č.101328068 zo dňa 11.7.2018 na zabezpečenie daňového nedoplatku vo výške 188 695,50 Eur, nakoľko aj zohľadnení výšky tejto zabezpečenej pohľadávky, hodnota

zaťaženej nehnuteľnosti prevyšuje viac ako šesť násobne výšku daňového nedoplatku zabezpečenom v predmetnom konaní, čo správny súd bez toho, aby bolo preukázané, že žalobca nedisponuje žiadnym iným majetkom, na ktorom by bolo možné a účelné zriadiť záložné právo, vyhodnotil ako nezákonný postup správcu dane a žalovaného, ktorý odporuje ustanoveniam § 81 ods. 5 a 6 Daňového poriadku.

44. Správny súd taktiež preskúmal aj žalobnú námietku spočívajúcu v nezákonnosti výšky daňového nedoplatku s poukazom na povolenie odkladu vykonateľnosti niektorým rozhodnutiam, ktorými boli správcom dane určené pohľadávky, ktoré pre ich nesplatenie žalobcom v lehote splatnosti, sa stali súčasťou daňového nedoplatku, ktorého zaplatenie bolo zabezpečené zriadením záložného práva na základe rozhodnutia, ktoré je v tomto konaní preskúmané. Správny súd poukazuje na ustanovenie § 135 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, podľa ktorého pre rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy. V tejto súvislosti správny súd konštatuje, že uznesením tunajšieho súdu sp.zn. 1S/20/2020 zo dňa 19.5.2020 bol priznaný odkladný účinok správnej žalobe a odložená vykonateľnosť rozhodnutia žalovaného č. 100247848/2020 zo dňa 23.01.2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 102440714/2019 zo dňa 25.10.2019 do právoplatného skončenia konania vedeného pod sp. zn. 1S/20/2020. Predmetné rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 22.5.2020. Obdobne aj v prípade konania vedeného tunajším súdom pod sp.zn. 1S/21/2020 bol uznesením zo dňa 19.5.2020 priznaný odkladný účinok správnej žalobe a odložená vykonateľnosť rozhodnutia žalovaného č. 100247547/2020 zo dňa 23.01.2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 102440698/2019 zo dňa 25.10.2019 do právoplatného skončenia konania vedeného pod sp. zn. 1S/21/2020. Aj predmetné rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 22.5.2020. Na základe uvedeného žalovaný v čase vydania napadnutého rozhodnutia, t.j. ku dňu 3.7.2020 mal vedomosť o tom, že vykonateľnosť vyššie uvedených rozhodnutí bola odložená, a teda nebolo možné tieto pohľadávky považovať za daňový nedoplatok žalobcu a ich úhradu platne zabezpečiť zriadením záložného práva. Čo sa týka obrany žalovaného, že odvolanie proti rozhodnutiu o zriadení záložného práva nemá odkladný účinok, teda je vykonateľné doručením prvostupňového správneho orgánu, preto správny orgán nemohol prihliadať na rozhodnutia správneho súdu, ktorým bola odložená vykonateľnosť, keďže sa o nich dozvedel až po zriadení záložného práva, správny súd vo vzťahu k tejto námietke uvádza, že síce rozhodnutie o zriadení záložného práva je vykonateľné doručením rozhodnutia, keďže podľa § 81 ods. 1 Daňového poriadku odvolanie voči rozhodnutiu o zriadení záložného práva nemá odkladný účinok, avšak uvedené nespôsobuje to, že žalovaný ako odvolací orgán nemal prihliadnuť aj na skutočnosti, o ktorých mal vedomosť v čase vydania svojho rozhodnutia, nakoľko ustanovenie § 74 ods. 2 Daňového poriadku výslovne uvádza, že ak v odvolacom konaní vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne. Z uvedeného je zrejmé, že odvolacie konanie spolu s prvostupňovým správnym konaním tvoria jeden celok, v rámci ktorého je nevyhnutné prihliadať na všetky skutočnosti, ktoré vyjdú najavo a až právoplatnosťou rozhodnutia dochádza k ukončeniu tohto procesu, k ustáleniu skutkového a právneho stavu a k záväznosti samotného rozhodnutia, ktoré je s výnimkou zákonnom stanovených postupov nemenné. Na uvedených vlastnostiach právoplatného rozhodnutia nič nemení skutočnosť, že určitým rozhodnutiam zákon priznáva predbežnú vykonateľnosť, teda tieto vyvolávajú právne účinky aj v čase, kedy samotné rozhodnutie ešte nedisponuje vlastnosťou právoplatnosti. Vzhľadom na uvedené správny súd konštatuje, že žalovaný založil svoju obranu voči predmetnej žalobnej námietke na vykonateľnosti rozhodnutia o zriadení záložného práva, avšak jedná sa o nesprávne právne posúdenie veci, nakoľko v správnom konaní a taktiež aj v daňovom konaní je nevyhnutné prihliadať aj na nové skutkové či právne okolnosti, ktoré boli zistené v odvolacom konaní, a teda žalovaný bol povinný prihliadnuť na odloženú vykonateľnosť rozhodnutí žalovaného č. 100247547/2020 zo dňa 23.01.2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 102440698/2019 zo dňa 25.10.2019 a rozhodnutia žalovaného č. 100247848/2020 zo dňa 23.01.2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 102440714/2019 zo dňa 25.10.2019 a v súvislosti s uvedenou skutočnosťou upraviť výšku daňového nedoplatku.

45. Na druhej strane v prípade pohľadávky správcu dane, ktorá vznikla na základe rozhodnutia žalovaného č. 100345326/2020 zo dňa 04.02.2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 102430261/2019 zo dňa 23.10.2019 a ktorej vykonateľnosť bola právoplatne odložená až na základe uznesenia tunajšieho súdu sp.zn. 1S/22/2020 zo dňa 30.6.2020, ktoré bolo žalovanému doručené dňa 30.7.2020 a až vtedy nadobudlo právoplatnosť, k uvedenému odkladu vykonateľnosti rozhodnutia došlo až po vydaní napadnutého rozhodnutia žalovaného, preto správny súd postupom podľa § 135 ods. 1 SSP nemohol na túto skutočnosť prihliadnuť.

46. Správny súd považuje za potrebné taktiež vysporiadať sa s námietkou žalobcu, že zriadenie záložného práva za súčasnej blokácie účtov je neprimeraný zásah do jeho práv ako daňového dlžníka. V tejto súvislosti je nevyhnutné uviesť, že zriadenie záložného práva nie je spôsobom výkonu exekúcie. Je to samostatný inštitút, ktorým sa pohľadávka správcu dane zabezpečuje a v prípade, že správca dane má záujem na výkone záložného práva, môže pristúpiť k výkonu tohto práva prostredníctvom dobrovoľnej dražby alebo prostredníctvom daňovej exekúcie predajom nehnuteľnosti. Ak však správca dane zriadi záložného právo k nehnuteľnosti ale nepristúpi k jeho výkonu, toto právo správcu dane plní iba zabezpečovaciu funkciu v tom, že informuje tretie subjekty o existencii záložného práva na predmetnej nehnuteľnosti a o tom, že v prípade, ak by samotný daňový dlžník pristúpil k predaju nehnuteľnosti, resp. iný záložný veriteľ by pristúpil k výkonu záložného práva, prednostný záložný veriteľ by sa mohol uspokojiť z prostriedkov získaných z predaja nehnuteľnosti alebo v ostatných prípadoch by prechádzalo záložné právo na nového nadobúdateľa nehnuteľnosti, avšak v prípade, ak žiadny subjekt nepristúpi k predaju nehnuteľnosti ako tomu je aj v prejednanom prípade, poznámka o zriadení záložného práva má iba zabezpečovaciu funkciu a samotného daňového dlžníka nijakým závažným spôsobom neobmedzuje pri výkone jeho podnikateľskej činnosti s výnimkou vyžiadania si súhlasu na vykonanie právnych úkonov týkajúcich sa zaťaženej nehnuteľnosti, čo však predstavuje ochranu záložného veriteľa pred znehodnotením nehnuteľnosti, resp. pred jeho predajom bez vedomosti záložného veriteľa. Čo sa týka postavenia daňového dlžníka a zaťaženej nehnuteľnosti, tomu naďalej patrí vlastnícke právo k nehnuteľnosti a môže v nej vykonávať podnikateľskú činnosť. Na základe uvedeného je nevyhnutné konštatovať, že v prípade, ak by došlo k zriadeniu záložného práva zákonným spôsobom, pričom správca dane by nezačal výkon záložného práva ale uprednostnil by vymożenie daňového nedoplatku prostredníctvom daňovej exekúcie niektorým zo spôsobom upraveným v Daňovom poriadku, v takomto prípade by nebolo možné dospieť k záveru o neprimeranom zásahu do práv daňového subjektu, nakoľko by bolo nevyhnutné konštatovať, že správca dane využil zákonný inštitút zriadenia záložného práva na majetku daňového dlžníka iba na zabezpečenie daňového nedoplatku, avšak k jeho vymożeniu využil postup v rámci daňovej exekúcie bez toho, aby pristúpil k výkonu záložného práva.

47. Keďže však je nevyhnutné prihliadať aj na možnosť správcu dane po zriadení záložného práva automaticky pristúpiť k jeho výkonu bez toho, aby správca dane najskôr vymáhal nedoplatok v rámci daňovej exekúcie, a teda možnosť správcu dane automaticky po zriadení záložného práva iniciovať uhradovaciu funkciu tohto práva, je podľa názoru správneho súdu potrebné vyžadovať, aby záložné právo bolo zriadené na veci, ktorej hodnota by bola primeraná zabezpečenému daňovému nedoplatku. Ako však už bolo vyššie uvedené, správny súd vyhodnotil postup správcu dane ako aj žalovaného za nezákonný, nakoľko v preskúvanom prípade existoval nepomer medzi hodnotou nehnuteľnosti, na ktorú zriadiť správca dane záložné právo a medzi zabezpečenou pohľadávkou bez toho, aby pred tým správca dane postupoval podľa § 81 ods. 6 Daňového poriadku a zisťoval existenciu aj iného majetku, spôsobilého na zriadenie záložného práva, ktoré by svojou hodnotou neprevyšovali výšku zabezpečovanej pohľadávky do značnej miery.

48. Na základe uvedených skutočností a citovaných zákonných ustanovení správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy podľa § 191 ods. 1 písm. e) a g) SSP, teda z dôvodov, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a zároveň, že konaním správneho orgánu došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, keďže správca dane ani žalovaný nepostupovali podľa § 81 ods. 5 Daňového poriadku a nezisťovali aj iný majetok žalobcu okrem jeho nehnuteľnosti, ktorý by bol spôsobilý pre zriadenie záložného práva a zároveň jeho hodnota by bola primeraná výške daňového nedoplatku, ktorého úhrada má byť zriadením záložného práva zabezpečená. Taktiež správny súd vzhľadom na dôvod zrušenia napadnutých rozhodnutí aj podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP, teda z dôvodu, že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnym spisom a nemá v ňom oporu, keďže ako bolo zistené výška daňového nedoplatku v čase vydania napadnutého rozhodnutia žalovaného nebola vo výške 159 734,35 Eur ale poukazujú na rozhodnutia správneho súdu o odložení vykonateľnosti niektorých z rozhodnutí, na základe ktorých vznikol daňový nedoplatok, bolo nevyhnutné konštatovať, že výška daňového nedoplatku v čase vydania napadnutých rozhodnutí bola nižšia.

49. Čo sa týka ostatných žalobných námietok odvolací súd uvedené vyhodnotil ako nedôvodné, avšak s poukazom na záver súdu o nevyhnutnosti zrušenia napadnutých rozhodnutí, sa s týmito námietkami

žalobcu bližšie nevysporiadať, pričom v tejto súvislosti poukazuje na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva, z ktorej vyplýva právny záver, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového), ale aj odvolacieho (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

50. O trovách konania správny súd rozhodol v zmysle § 167 SSP tak ako je uvedené vo výroku II. tohto rozsudku, keď procesne úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v celom rozsahu. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, a to samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§175 ods. 2 SSP).

51. Toto rozhodnutie senát Krajského súdu v Prešove prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu, ktorú je potrebné podať na Krajský súd v Prešove (§ 443 ods. 2 písm. a) v spojení s § 444 ods. 1 Správneho súdneho poriadku).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len sťažnostné body), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 Správneho súdneho poriadku).

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje vysokoškolské právnické vzdelanie II. Stupňa, ide o konanie o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d), je žalovaným Centrum právnej pomoci (§449 ods. 1,2 Správneho súdneho poriadku).